



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

146 – COSIT

DATA

27 de maio de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Obrigações Acessórias

DIRF. EFD-REINF. PESSOA OBRIGADA À APRESENTAÇÃO. RENDIMENTOS DE RESIDENTE OU DOMICILIADO NO EXTERIOR. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE. PAGAMENTO REALIZADO POR INTERMEDIÁRIO EM NOME DO TOMADOR DE SERVIÇOS.

A pessoa jurídica residente ou domiciliada no País tomadora de serviços de transporte prestado por residente ou domiciliado no exterior é considerada a fonte pagadora de rendimentos, sendo responsável pela retenção do imposto sobre a renda incidente na fonte, ainda que haja a interveniência de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País que, em nome da tomadora, efetive o pagamento pela prestação dos serviços.

Nesse caso, é da tomadora de serviços a obrigação de apresentar a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) e, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2023, da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf). A Dirf será substituída pela EFD-Reinf em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2025.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 2020, art. 2º, inciso II, alínea “c”, item 8; Instrução Normativa RFB nº 2.043 de 2021, arts. 3º, inciso VIII e § 1º, e 5º, inciso VI.

RELATÓRIO

A interessada, identificada em epígrafe, doravante referida como consultante, pessoa jurídica de direito privado, dirige-se à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) para apresentar petição de consulta sobre obrigação acessória (Declaração do Imposto sobre a Renda

Retido na Fonte - Dirf) da esfera de competência da União, na forma da Instrução Normativa RFB (IN RFB) nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

2. A consulente informa que é “pessoa jurídica organizada sob a forma de sociedade limitada, domiciliada no Território Nacional e tem por objeto social a importação, exportação e o comércio atacadista de produtos primários, semi e manufaturados, insumos, matérias-primas in natura, industrializadas ou não, entre outros produtos, o comércio atacadista de máquinas e equipamentos para uso industrial e a representação comercial de empresas nacionais e estrangeiras”. Continuando, aduz que “no exercício de suas atividades de importação, a consulente depende do serviço de transporte internacional de cargas para trazer a mercadoria do exterior para o Território Nacional”, cuja “contratação é feita por intermédio de um ‘agente de carga’ domiciliado no Território Nacional”, e que “a definição da função” é encontrada no art. 37, §1º, do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, o qual se transcreve:

“Art. 37. O transportador deve prestar à Secretaria da Receita Federal, na forma e no prazo por ela estabelecidos, as informações sobre as cargas transportadas, bem como sobre a chegada de veículo procedente do exterior ou a ele destinado.

§ 1º O agente de carga, assim considerada qualquer pessoa que, em nome do importador ou do exportador, contrate o transporte de mercadoria, consolide ou desconsolide cargas e preste serviços conexos, e o operador portuário, também devem prestar as informações sobre as operações que executem e respectivas cargas.

(...)

(Grifos editados)”

3. Em seguida, a consulente apresenta o modo de “operacionalização da contratação do transporte internacional de cargas”, nos termos abaixo:

“No plano da operacionalização da contratação do transporte internacional de cargas, a consulente contrata o agente de carga (domiciliado no Território Nacional) para intermediar a contratação do transportador internacional (domiciliado no exterior) em seu nome. São, portanto, duas relações contratuais distintas, uma entre o importador e o agente de carga, de intermediação de negócios e, uma segunda, entre o agente de carga e o transportador, de prestação de serviço de transporte. Os pagamentos devidos pelo transporte são suportados pela consulente, que disponibiliza os valores para o agente de carga mediante transferência bancária doméstica e, após, o agente de carga realiza o pagamento ao transportador, mediante a remessa internacional do câmbio.

Isto é, ainda que a consulente arque com o ônus financeiro do serviço de transporte internacional de cargas, o agente de cargas é quem procede com a contratação do serviço de transporte internacional e o pagamento, mediante a liquidação do contrato de câmbio.”

(Grifos editados)

4. Ato contínuo, a consulente passa a expor seus questionamentos, afirmando que, de acordo com o art. 2º, inciso II, alínea “c”, item 8, da IN RFB nº 1.990, de 18 de novembro de 2020 (IN RFB 1990/2020), a responsabilidade pela apresentação da Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), “recai sobre a pessoa física e jurídica residente e domiciliada no País que efetuar pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior de valores referentes a fretes internacionais” – reproduzindo os mencionados dispositivos. Seu entendimento é de que, à primeira vista, a responsabilidade pela apresentação da Dirf, no caso descrito, seria do agente de carga, pelos fundamentos que assim apresenta:

“Buscando a melhor interpretação de quem seria o sujeito passivo responsável pelo cumprimento da obrigação acessória regulamentada pela norma acima, tem-se que, na situação narrada, embora o ônus financeiro do transporte internacional seja arcado pela consulente, é o agente de carga quem efetua o pagamento e a remessa do câmbio à pessoa jurídica domiciliada no exterior prestadora do serviço de transporte internacional.

Assim, a primeira compreensão do dispositivo normativo supracitado é de que recairia sobre o agente de carga, empresa que efetivamente efetua o pagamento do serviço de transporte internacional de cargas e remessa do câmbio, o cumprimento da obrigação acessória relativa à apresentação da Dirf.

Como se sabe, instrumentos particulares não podem ser opostos à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo de obrigações tributárias correspondentes, segundo a norma do art. 123 do CTN. Logo, ainda que estivesse convencionado em contrato de intermediação firmado entre a consulente e o agente de cargas a obrigatoriedade de a consulente apresentar as respectivas informações mediante declarações em Dirf, ainda assim, à luz do art. 123 do CTN, seria possível o entendimento de que a convenção particular celebrada entre as partes não poderia ser oposta à Fazenda Pública para modificar a definição do sujeito passivo da obrigação acessória.

Ademais, considerando as diversas acepções do vocábulo “efetuar” encontradas em dicionário de Língua Portuguesa, como “efetivar”, “levar a efeito”, “consumar”, “cumprir” e “executar”, reafirma-se a interpretação de que seria de responsabilidade do “agente de cargas”, intermediador da negociação, a apresentação de Dirf no que tange à contratação de frete internacional. Isso porque, igualmente há previsão no espectro do art. 2º, inc. II, alínea “c”, da IN RFB n. 1.990/2020 que obriga o sujeito que efetua a remessa de valores à pessoa física ou jurídica no exterior relacionada à contratação do transporte internacional de cargas. Nessa segunda compreensão da norma invocada, o “agente de cargas” terceirizado, que realiza o fechamento de câmbio e “leva a efeito” a operação, seria o responsável pela apresentação da Dirf.”

5. Por outro lado, a consulente também invoca o disposto na IN RFB nº 1.277, de 29 de junho de 2012, que regulamentava o extinto Siscoserv, e preconizava, em seu art. 1º, § 4º, inc. I, que o tomador, residente ou domiciliado no Brasil, de serviço internacional detinha a obrigação de prestar informações naquele sistema relativas a transações internacionais, ainda que o pagamento ou remessa de câmbio viessem a ser concretizados por terceiras empresas intermediadoras, como o agente de carga. Assim, seu questionamento consiste em identificar “o sujeito passivo da obrigação acessória disposta no art. 2º, inc. II, alínea “c” e item 8, da IN RFB n. 1.990/2020”, se “o importador que arca com o ônus financeiro e é o beneficiário do transporte internacional” ou “o agente de cargas, terceiro intermediário na relação jurídica, responsável por negociar e pagar o transportador domiciliado no exterior, mediante a remessa do câmbio”.

6. A consulente ainda questiona, considerando que “ficará dispensada da apresentação de Dirf a partir dos fatos ocorridos em 1º de janeiro de 2024 (art. 3º, § 1º, da IN RFB n. 2.043/2021)”, mas que “estará obrigada a apresentar Escrituração Fiscal digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf) a contar de 21.09.2023 (art. 2º, inc. VIII c/c art. 4, inc. VI, ambos da IN RFB n. 2.043/2021), para os fatos geradores ocorridos desde 1º de janeiro de 2023”, se “o mesmo entendimento alcançado para a Dirf deverá ser aplicado a partir da entrada em vigor do EFD-Reinf”.

7. A consulente arrola como “fundamentação legal” de sua petição o art. 2º, inc. II, alínea “c”, item 8, da IN RFB 1990/2020, o art. 37, § 1º, do Decreto Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966 (Regulamento Aduaneiro), o art. 123 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) e os arts. 3º, inc. VIII e § 1º, e 5º, inc. VI, ambos da IN RFB nº 2.043, de 12 de agosto de 2021 (IN RFB 2043/2021).

8. Por fim, a consulente sintetiza os questionamentos apresentados:

“1) Quem é o sujeito passivo da obrigação acessória constante no art. 2º, inc. II, alínea “c” e item 8, da IN RFB n. 1.990/2020 relativamente ao pagamento e/ou remessa de câmbio realizada à pessoa jurídica domiciliada no exterior nas situações em que um importador domiciliado no Território Nacional contrata um agente de carga também domiciliado no Território Nacional para que esse, em nome do importador, negocie, contrate e pague pessoa jurídica domiciliada no exterior para prestar o serviço de transporte internacional das cargas?

2) Para os demais serviços contratados na esteira da intermediação, a serem prestados por pessoa física ou jurídica situada no exterior, que exista a intermediação de um terceiro domiciliado no Território Nacional para efetuar a negociação e o pagamento ou remessa do câmbio, quem é o responsável por declarar a operação em Dirf, o contratante da intermediação (domiciliado no Território Nacional) ou o terceiro intermediário (também domiciliado no Território Nacional)?

3) As mesmas conclusões dos questionamentos “1” e “2” no que tange à Dirf, poderão ser replicadas para o EFD-Reinf, haja vista a previsão dos arts. 3º, inc. VIII e § 1º, e 5º, inc. VI, ambos da IN RFB n. 2.043/2021?”

9. Este é o relatório.

FUNDAMENTOS

10. O objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado relacionado à sua atividade, de modo a que se lhe possa propiciar o correto cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias, bem como a prevenção de eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo a lhe possibilitar acesso à interpretação normativa formulada pela Fazenda Pública.

11. A consulta corretamente formulada configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimento fiscal sobre a consulente e a não aplicação de multa ou juros de mora relativos à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data de ciência da respectiva solução.

12. Importa ressaltar, ainda, que a Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos expostos pela consulente, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária sobre os fatos narrados na consulta, partindo da premissa de que haja conformidade entre narrativa e realidade. Nesse sentido, não convalida nem invalida informações, interpretações, ou classificações fiscais feitas pela consulente, bem como atos por ela praticados, pois isso importaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

13. A solução de consulta também não se presta a funcionar como instrumento declaratório de determinada condição da consulente, para reconhecimento de direitos ou obrigações ou para prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal, tal como resolver ou orientar na resolução de questões procedimentais a ela relacionados. Essa tarefa de fazer a subsunção do caso concreto à norma que lhe seja aplicável cabe à própria pessoa jurídica interessada, que se reveste na condição de sujeito passivo das obrigações tributárias, sejam acessórias ou principal.

14. Feitas as ressalvas acima, a dúvida da consulente diz respeito à responsabilidade pela prestação de informações na Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) e na Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf), referentes ao imposto sobre a renda retido na fonte (IRRF) sobre rendimentos de residentes ou domiciliados no exterior (serviços de transporte internacional de carga e também outros serviços), na hipótese em que “exista a intermediação de um terceiro domiciliado no Território Nacional para efetuar a negociação e o pagamento ou remessa do câmbio” em nome da consulente.

15. Antes da análise, contudo, importa transcrever os dispositivos das normas que tratam dessas obrigações acessórias:

Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 18 de novembro de 2020

Art. 1º Esta Instrução Normativa estabelece, a partir do ano-calendário de 2020, as regras relativas à Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf).

(...)

CAPÍTULO I

DA OBRIGATORIEDADE DE APRESENTAÇÃO DA DIRF

Art. 2º Deverão apresentar a Dirf:

(...)

II - as seguintes pessoas físicas e jurídicas, ainda que não tenha havido retenção do imposto:

(...)

c) pessoas físicas e jurídicas residentes e domiciliadas no País que efetuaram pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, de valores referentes:

(..)

2. a royalties, serviços técnicos e de assistência técnica;

(...)

8. a fretes internacionais;

(...)

15. aos demais rendimentos considerados como rendas e proventos de qualquer natureza, na forma prevista na legislação específica; e

(...)

Art. 10. As pessoas obrigadas a apresentar a Dirf, conforme o disposto nos arts. 2º e 3º, deverão informar todos os beneficiários de rendimentos:

(...)

V - auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, inclusive nos casos de isenção e de alíquota de 0% (zero por cento), observado o disposto no § 6º;

(...)

§ 6º Fica dispensada a inclusão dos rendimentos a que se referem os incisos V e X do caput, e do IRRF a eles relativo, cujo valor total anual tenha sido inferior ao estabelecido no art. 27.

.....

Instrução Normativa RFB nº 2.043, de 12 de agosto de 2021

Art. 1º A Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf) deve ser apresentada de acordo com as disposições desta Instrução Normativa.

.....
Art. 3º Ficam obrigados a apresentar a EFD-Reinf os seguintes sujeitos passivos, ainda que imunes ou isentos:

(...)

VIII - as pessoas físicas e jurídicas relacionadas no art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 18 de novembro de 2020. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 2.096, de 18 de julho de 2022)

§ 1º A Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - Dirf de que trata a Instrução Normativa RFB nº 1.990, de 2020, será substituída, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2025: (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 2.181, de 13 de março de 2024)

(...)

.....
Art. 5º A obrigação de apresentar a EFD-Reinf deve ser cumprida:

.....
VI - para os sujeitos passivos a que se refere o inciso VIII do caput do art. 3º, a partir das 8 (oito) horas de 21 de setembro de 2023, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2023. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 2.133, de 27 de fevereiro de 2023)

16. De acordo com as disposições acima transcritas, as pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no País que efetuaram pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, de valores referentes a rendimentos considerados como rendas e proventos de qualquer natureza, ainda que não tenha havido retenção do imposto sobre a renda na fonte, estão obrigadas a apresentar a Dirf e, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2023, também a EFD-Reinf. Cabe observar que a Dirf será substituída pela EFD-Reinf, em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2025 (arts. 3º, inciso VIII e § 1º, e 5º, inciso VI, da IN RFB 2043/2021, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 2.181, de 13 de março de 2024).

17. Para solucionar a consulta, há de se ter em conta que, embora a obrigação de prestação de informações concernentes ao pagamento de rendimentos a residentes ou domiciliados no exterior não decorra diretamente das normas atinentes à incidência do imposto sobre a renda na fonte em relação a esses rendimentos, sua razão de ser está associada à atribuição de responsabilidade pela retenção do imposto, quando for o caso. Por esta razão, mesmo nos casos

de isenção ou alíquota zero quando da remessa ao exterior, prevalece a obrigatoriedade de apresentação da declaração, fornecendo informações relevantes à administração tributária para a fiscalização da regularidade da operação.

18. Nesse sentido, os rendimentos auferidos por residentes ou domiciliados no exterior, provenientes de fontes situadas no País, sujeitam-se de forma genérica ao imposto sobre a renda na fonte, independentemente da natureza desses rendimentos (art. 741 do Regulamento do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza – RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018). Poucos casos são excetuados: aqueles expressamente previstos no Regulamento (arts. 750 a 755) ou ainda os constantes de tratados e convenções internacionais (art. 98 do Código Tributário Nacional – CTN, e art. 1.042 do RIR/2018).

19. O art. 775 do RIR/2018 atribui a responsabilidade pela retenção do imposto à fonte pagadora dos rendimentos, que é a pessoa física ou jurídica que suporta o encargo financeiro do pagamento, e para quem o rendimento colocado à disposição do residente ou domiciliado no exterior é considerado uma despesa. O agente de carga, no caso de contratação de serviços de transporte internacional e de serviços conexos, age em nome do importador, conforme esclarece a consulente, constituindo-se, portanto, em mero intermediário entre a fonte pagadora (tomador dos serviços) e o prestador dos serviços residente ou domiciliado no exterior.

20. O mesmo raciocínio se aplica aos “demais serviços contratados na esteira da intermediação, a serem prestados por pessoa física ou jurídica situada no exterior, em que exista a intermediação de um terceiro domiciliado no Território Nacional para efetuar a negociação e o pagamento ou remessa do câmbio”, conforme relatado pela consulente.

21. Reiteradamente, a RFB tem manifestado esse entendimento quanto à definição de fonte pagadora para fins de responsabilização pela retenção na fonte do imposto sobre a renda, na hipótese de pagamento de rendimentos com a interveniência de um terceiro que disponibiliza os recursos financeiros ao beneficiário dos rendimentos. Dentre as manifestações a respeito do tema, podem-se citar, a título de exemplo: o Parecer Normativo CST nº 46, de 7 de dezembro de 1981 (publicado no Diário Oficial da União - DOU de 05.01.1982); a Solução de Consulta Cosit nº 45, de 17 de janeiro de 2017; a Solução de Consulta Cosit nº 186, de 3 de junho de 2019; e a Solução de Consulta Cosit nº 55, de 23 de junho de 2020.

22. Nas situações narradas pela consulente, em que o importador (a consulente), pessoa jurídica domiciliada no País, contrata um agente de carga (ou outro intermediário), residente ou domiciliado no País, para, em seu nome, realizar a negociação, contratação e pagamento (ou simplesmente efetivar o pagamento) de serviços a serem prestados por residente ou domiciliado no exterior, considera-se o importador a fonte pagadora dos rendimentos, responsável pela retenção do imposto sobre a renda incidente na fonte, nos termos do art. 775 do RIR/2018. Portanto, é da tomadora de serviços a obrigação de apresentar a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) e, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2023, da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf). A Dirf será substituída pela EFD-Reinf em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2025.

CONCLUSÃO

23. Diante de todo o exposto, conclui-se que:

23.1. a pessoa jurídica residente ou domiciliada no País tomadora de serviços de transporte prestado por residente ou domiciliado no exterior é considerada a fonte pagadora de rendimentos, sendo responsável pela retenção do imposto sobre a renda incidente na fonte, ainda que haja a interveniência de pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no País que, em nome da tomadora, efetive o pagamento pela prestação dos serviços.

23.2. é da tomadora de serviços a obrigação de apresentar a Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) e, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de setembro de 2023, da Escrituração Fiscal Digital de Retenções e Outras Informações Fiscais (EFD-Reinf). A Dirf será substituída pela EFD-Reinf em relação aos fatos ocorridos a partir de 1º de janeiro de 2025.

Assinatura digital

MARCIO AUGUSTO CAMPOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributação Internacional – Cotin.

Assinatura digital

IVONETE BEZERRA DE SOUZA OSTI

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Ditin

De acordo. À consideração da Cosit.

Assinatura digital

DANIEL TEIXEIRA PRATES

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotin

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação